

## O princípio da não-cumulatividade e a nova Reforma Tributária (PEC n. 233)

Eduardo Fuser Pommorsky\*

*Versa sobre as alterações propostas pela PEC n. 233 no que tange ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, analisando seus possíveis efeitos caso seja aprovada.*

### I. Introdução

Em 28 de fevereiro de 2008, o Governo apresentou ao Congresso Nacional a proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 233, contendo o seu texto final para mais uma reforma tributária. A nova PEC tem como principais objetivos (i) a simplificação do sistema tributário nacional, (ii) o aumento da formalidade, (iii) a eliminação das distorções da estrutura tributária, (iv) a eliminação da guerra fiscal e (v) o aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional.

Dentre as alterações propostas, está a reformulação da competência até aqui conferida aos Estados para legislar sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação

de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Conforme a Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda, o novo ICMS passará a ser de competência conjunta da União e dos Estados, tendo a legislação unificada em âmbito nacional.

Nos limites desse novo ICMS, merece grande atenção, por parte de todos os segmentos da sociedade civil, a modificação do tratamento constitucional conferida ao princípio da não-cumulatividade.

Atualmente, a Constituição dispensa conteúdo exaustivo à definição do princípio, conforme estabelece o art. 155, 2º, I, *in verbis*:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”*

Com a mensagem enviada ao Congresso, o Executivo propõe que o dispositivo seja substituído pelo art. 155-A, 1º, I, da seguinte forma:

*“art. 155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*§1º O imposto previsto neste artigo:*

*I – será não-cumulativo, nos termos da lei complementar.”*

Como se nota, por meio da simples confrontação dos dois dispositivos, a nova definição da não-cumulatividade tenciona esvaziar completamente o seu conteúdo constitucional, relegando a norma inferior esse mister. Tendo em vista a importância doutrinária e jurisprudencial que uma mudança desse porte comportaria, nos propomos a discorrer nas linhas que se seguem sobre seus possíveis impactos.

## II. Breve Histórico do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS

O antecessor do ICMS, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), era um tributo plurifásico e cumulativo que incidia “em cascata” sobre todas as fases da circulação das mercadorias, desde a produção até o consumo. A exação onerava sobremaneira o consumidor final, que com a incidência a cada venda, acabava por arcar com uma elevada carga tributária.

Nesse contexto, em 1965, também com uma Reforma Tributária, instituiu-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) – ainda sem o S – substituindo o IVC, e criando uma sistemática que buscava eliminar os efeitos perniciosos da cobrança cumulativa do imposto sobre o consumo.

Assim, com a Emenda Constitucional 18/65 a não-cumulatividade foi elevada à condição de princípio constitucional. Contudo, a definição dos limites que tal princípio representava não foram tratados pela emenda, que delegou a lei complementar tal dever.

Ato contínuo, com a vigência da Constituição de 1967, manteve-se o princípio, cabendo o disciplinamento ainda a lei infraconstitucional, nos seguintes termos:

“Art. 24. (...)

*§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.”*

Em seguida, a EC 23/83 preservou o direito ao abatimento, com as mesmas características anteriores:

*“Art. 23. (...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.”*

Finalmente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o princípio da não-cumulatividade ganhou contornos definitivos, estabelecendo-se exaustivamente o conteúdo do direito ao abatimento, sem qualquer menção a lei infraconstitucional, sendo:

*“ não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”*

### III. Do Status Constitucional do Princípio da Não-Cumulatividade

Na Constituição vigente, o princípio da não-cumulatividade tornou-se mecanismo de limitação ao poder de tributar do Estado, vez que incorporado no chamado Estatuto Constitucional do Contribuinte de maneira completa.

Para se dimensionar a importância desse conteúdo constitucional, contido no art. 155, 2º, I, vale a lição do mestre Roque Antonio Carrazza, segundo o qual:

*“a dicção constitucional “compensando-se o que for devido (...)” confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, “ipso facto”, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.”*

No mesmo sentido, manifesta-se o doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

*“O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICMS e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerá-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.”*

Assim, o *status* constitucional do conceito da não-cumulatividade confere ao contribuinte o direito amplo de fruir do abatimento sem reservas ou condições além daquelas estritamente previstas no texto da Constituição.

Ao tratar do conteúdo constitucional conferido pela atual redação da Magna Carta ao que tange ao princípio da não-cumulatividade, o ilustre professor Roque Antonio Carrazza pontua que:

*“Não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador nem, muito menos, o intérprete podem desconsiderar.”*

#### IV. Apreciação Crítica da Alteração Proposta com a Nova Reforma Tributária

Como se notou, o princípio constitucional da não-cumulatividade é resultado de um longo processo histórico, oriundo da experiência brasileira paulatinamente absorvida pela Constituição. Em outros termos, o conteúdo ali elaborado é decorrência de demorado processo dialético próprio da interação do Estado com a Sociedade Civil.

Nessa toada, o princípio se insere no bojo dos limites constitucionais do poder de tributar (*jus tributandi*), forma de contenção dos avanços imoderados do Fisco sobre a propriedade privada dos administrados, e espelho da formação do Estado de Direito

Conseqüentemente, o esvaziamento do conceito, relegando a norma de nível inferior a disciplina da matéria há de ser percebido como retrocessão dessa edificação gradualmente experimentada.

Ademais, àqueles que alegam que não cabe à qualquer lei a definição de conceitos ou que a conceituação complexiva resulta no engessamento dos institutos jurídicos, vale a percepção de que, no caso *sub examine*, a supressão resultará na fragilização de direitos individuais duramente conquistados.

Caso fossem detectadas impropriedades técnicas no conceito constitucionalmente já proposto, a reformulação deveria ocorrer com a conservação da matéria ali tratada. O abrupto esvaziamento da definição atualmente vigente, representaria, a bem da verdade, retrocesso das instituições pátrias no que tange à técnica do creditamento do ICMS.

É bem possível que a legislação infraconstitucional que disciplinar o instituto venha a repetir o conceito ora estampado na Constituição. Contudo, a supressão do conceito constitucional fragiliza o direito conferido aos contribuintes, que poderá ser reconfigurado ao (dis)sabor de ocasionais interesses políticos.

Pelo que se nota, a Reforma Tributária vem ao encontro tão-somente do Poder Executivo Federal, confirmando a tendência centralizadora do Estado nas mãos da União, sem qualquer menção à redução da carga tributária sob um ponto de vista holístico, e conseqüentemente, em detrimento do legítimo interesse público.

De qualquer modo, vale a ressalva que estamos em um ano de eleições municipais, e parece bastante difícil que a proposta percorra todas as etapas do processo legislativo em curto prazo. Além do que, dadas as alterações sensíveis na repartição de competências legislativas dos Estados no âmbito do ICMS, é provável que o texto originalmente entregue sofra profundas alterações, com longos debates e acomodações dos interesses representados nas casas do Congresso.

Por fim, caso a norma seja aprovada, o texto não terá efeitos imediatos, passando a vigor somente a partir de 1º de janeiro do oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda. Até lá, como nossa História recente tem nos mostrado, é bem provável que uma outra Reforma Tributária venha revogar essa inovação.

#### Bibliografia

1. BALEEIRO, Aliomar, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7 ed., Rio de Janeiro, Forense. 1998.
2. BECKER, Alfredo Augusto, “Teoria Geral de Direito Tributário”, 3 ed. Lejus, 1998
3. CARRAZZA, Roque Antônio, “ICMS”,. 2 ed., São Paulo: Malheiros, 1995
4. CARVALHO, Paulo de Barros, “A Regra-Matriz do ICM”, inédita, 1981.
5. PAULSEN, Leandro, “Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência”, 8 ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2006
6. SILVA, José Antônio da, “Curso de Direito Constitucional Positivo”, 25 ed., São Paulo, Malheiros, 2005.

\*Eduardo Fuser Pommorsky (eduardopommorsky@hotmail.com) - Advogado tributarista, membro do escritório Araújo e Policastro Advogados, graduado pela Universidade de São Paulo e pós-graduando pela Pontifícia Universidade Católica.

Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/x/42/58/4258/>

Acesso em: 12 de junho de 2008.